

novus

ENERGIE

Einführung einer Strompreisbremse sowie einer Gas- und Wärmepreisbremse und die Gas- und Wärme-Soforthilfe

Energieversorgungsunternehmen: Energieeinkauf in der Energiekrise

Umsetzung der temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas- und Wärmelieferungen



Vorwort



Liebe Leserin, lieber Leser,

noch immer beherrscht die Energiekrise und deren Bewältigung die gesamte Energiebranche und weite Teile der Wirtschaft in Deutschland. Der Gesetzgeber wird mit unterschiedlichen Maßnahmen privaten Haushalten und Unternehmen große Teile der Lasten abnehmen, die aus den aktuellen und künftigen Preisentwicklungen resultieren. Die Darstellung dieser Maßnahmen bildet den Schwerpunkt in dieser Ausgabe des novus Energie. Da die Entwicklungen in diesem Bereich äußerst schnelllebig sind, können Sie sich über den unten abgebildeten QR-Code regelmäßig auf dem Laufenden halten. Mit unserem Energiepreisbremse-Rechner, den Sie ebenfalls dort finden, können Industrieunternehmen zudem die voraussichtliche Entlastung durch die Strom- und Gaspreisbremse unter Berücksichtigung des EU-Beihilfe-rechts ermitteln.

Daneben widmen wir uns aktuellen Entwicklungen aus den Bereichen Rechnungslegung und Bilanzierung, die sowohl für Energieversorgungsunternehmen als auch für deren Kunden von großer Bedeutung sind.

Wir wünschen viel Vergnügen bei der Lektüre und bleiben Sie gesund

Christoph Germer
Rechtsanwalt und Counsel bei
Ebner Stolz in Hamburg





■ IM FOKUS – ENERGIEKRISE

Gas- und Wärme-Soforthilfe in Kraft!	4
Einführung einer Strompreisbremse und Gegenfinanzierungsmaßnahmen	6
Einführung einer Gas- und Wärmepreisbremse	7
Einführung einer „Übergewinnsteuer“	8
Energieversorgungsunternehmen: Energieeinkauf in der Energiekrise	9

■ RECHTSBERATUNG

Gesetz- und Ordnungsgeber schafft Erleichterungen für Photovoltaikanlagen	11
---	----

■ STEUERRECHT

Umsetzung der temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas- und Wärmelieferungen	12
Strom- und Energiesteuerentlastungen werden verlängert	14

■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Auswirkungen von Power Purchase Agreements auf handelsrechtliche Jahresabschlüsse	15
IDW RS EFA 1: Rechnungslegung nach § 6b und § 28k EnWG sowie § 3 Abs. 4 MsbG	18
BGH bestätigt Festlegung der Bundesnetzagentur zu § 6b EnWG	19
Entflechtungserfordernis für Katalogtätigkeit „Ladepunkte“ und Tätigkeitsverbote für Netzbetreiber	20

Gas- und Wärme-Soforthilfe in Kraft!

Am 19.11.2022 ist das Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz, kurz ESWG (BGBl. I, S. 2035 ff.) in Kraft getreten. Das Gesetz regelt, in welchem Umfang Letztverbraucher von Erdgas und Wärme entlastet bzw. kompensiert werden und wie das Verfahren ausgestaltet ist, mit dem Gas- und Wärmelieferanten die Erstattung geltend machen.

Anspruchsberechtigte Letztverbraucher

Die Entlastung an den Letztverbraucher wird durch den Erdgaslieferanten gewährt. Jedoch ist der Anspruch auf Entlastung durch die Erdgaslieferanten an Bedingungen geknüpft. Letztverbraucher, deren Jahresverbrauch über 1.500.000 kWh liegt, sind von der Soforthilfe größtenteils ausgeschlossen.

Hinweis: Ausnahmen bilden Wohnraumvermieter, Wohnungseigentümergeinschaften, Werkstätten für Menschen mit Behinderung und medizinische sowie berufliche Rehabilitationseinrichtungen. Erstattungsansprüche von zugelassenen Pflege-, Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, die soziale Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch erbringen, sowie staatliche bzw. staatlich anerkannte Einrichtungen aus den Bereichen Bildung, Forschung und Wissenschaft bleiben von der Jahresverbrauchsgrenze unberührt.

Ungeachtet der Jahresverbrauchsgrenze sind Unternehmen, die Erdgas für den Betrieb von Strom- und Wärmeerzeugungsanlagen beziehen und zugelassene Krankenhäuser von der Soforthilfe ausgeschlossen.

Hinweis: Letztverbraucher, deren Verbrauch anhand registrierender Leistungsmessung ermittelt wird (sog. RLM-Kunden, d. h. in der Regel Verbrauchsstellen mit einem Jahresverbrauch an Erdgas von über 1.500.000 kWh), müssen dem Erdgaslieferanten bis Ende des Jahres 2022 in Textform mitteilen, dass sie die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Soforthilfe erfüllen. Unterlassen sie das, können sie die Soforthilfe nicht in Anspruch nehmen.

Höhe der Entlastung

Die Höhe der Entlastung errechnet sich aus einem arbeitsbezogenem Preiselement und anderen vertraglichen Preiselementen. Als Basis der Berechnung wird ein Zwölftel des prognostizierten Jahresverbrauchs angelegt, welcher mit dem vertraglich bestimmten Arbeitspreis pro kWh multipliziert wird. Dieser Betrag ist je nach Vertragsstruktur in der ersten Rechnung für den Abrechnungszeitraum Dezember 2022 verrechenbar. Der Erdgaslieferant hat den Entlastungsbetrag auf dieser Rechnung als Kostenentlastung gesondert auszuweisen.

Abgegolten ist der Entlastungsanspruch auch durch die Rücküberweisung von gezahlten Abschlags- oder Vorauszahlungen des Dezembers 2022, durch Verzicht auf eine Zahlung im Dezember oder durch die Auszahlung des Entlastungsbetrags bis zum 31.01.2023.

An die Kompensation durch Wärmeversorgungsunternehmen sind aufgrund anderer Vertragsstrukturen geringere Anforderungen geknüpft. Grundsätzlich haben alle Kunden von Wärmeversorgungsunternehmen einen Anspruch auf die Kompensationszahlungen, solange deren Jahresverbrauch die Grenze von 1.500.000 kWh nicht überschreitet. Parallel zu den bereits erwähnten Ausnahmen sind auch hier Wohnraumvermieter und Wohnungseigentümergeinschaften sowie die Einrichtungen aus Bildung, Forschung und Wissenschaft vom Ausschluss auf den Kompensationsanspruch durch die Verbrauchsgrenze befreit.

Der Entlastungsbetrag beläuft sich auf 120 % des Abschlags, wie er im September 2022 zu zahlen war.

Vermieter müssen Entlastungen, die sie als Letztverbraucher erhalten haben, über die Heizkostenabrechnung an die Mieter weitergeben. Gleiches gilt für Eigentümergemeinschaften, die die Entlastungen im Wege der Jahresabrechnung an ihre Mitglieder weiter-

geben. Wenn für Mieter in den letzten neun Monaten vor dem 19.11.2022 bereits die Vorauszahlungen auf die Betriebskosten angehoben wurden, sind sie von der Pflicht zur Zahlung der Dezember-Vorauszahlung befreit.

Erstattungsanspruch der Lieferanten

Durch die Entlastungen und Kompensationen entsteht bei den Erdgas- und Wärmelieferanten ein Zahlungsanspruch gegenüber der Bundesrepublik Deutschland, der an die Stelle des Anspruchs gegen den Letztverbraucher bzw. den Kunden tritt. Die Unternehmen beantragen über ihre Hausbank die Auszahlung der Beträge bei der Kreditanstalt für Wiederaufbau. Vor dem eigentlichen Antrag auf Auszahlung ist ein Prüfauftrag auszuführen. Dieser dient der Überprüfung der Identität des Antragstellers und der Plausibilität der beantragten Zahlungen.

Gaslieferanten sind verpflichtet, bis zum 31.05.2024 eine Endabrechnung vorzulegen. In der Endabrechnung sollen die erhaltenen Zahlungen den gewährten Entlastungen gegenübergestellt und deren Differenz ausgewiesen werden. Dieser Endabrechnung ist ein Prüfungsvermerk beizulegen.

Wärmeversorgungsunternehmen, welche ihre gewährten Kompensationszahlungen bereits erstattet bekommen haben, sind ebenfalls verpflichtet, einen Prüfungsvermerk vorzulegen. Dabei soll in der Prüfung die Erfüllung der Kompensationsverpflichtung und die Richtigkeit der Angaben im Erstattungsantrag geprüft werden.

Zweistufiges Antragsverfahren

Die Unternehmen sind verpflichtet, selbst die Höhe des erstattungsfähigen Antrages zu bestimmen. Zunächst wird der Antrag auf Vorauszahlung bei Erdgaslieferanten bzw. der Antrag auf Auszahlung bei Wärmeversorgungsunternehmen durch „den Beauf-

tragten“ geprüft. Dies wiederum setzt einen Prüfantrag der Unternehmen beim Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz (BMWK) in elektronischer Form voraus. Alle Informationen dazu sind [auf der Seite des BMWK](#) zu finden. Der Prüfantrag muss bis zum 28.02.2023 gestellt werden. In begründeten Fällen ist eine Verlängerung der genannten Frist möglich.

Anschließend prüft der Beauftragte die im Vorauszahlungs- bzw. Auszahlungsantrag enthaltenen Angaben. Der Antragsteller ist verpflichtet, dem Beauftragten die nötigen Auskünfte für die Prüfung zu erteilen. Des Weiteren muss der Antragsteller dem Beauftragten Zugang zu den nötigen Unterlagen und Geschäftsräumen zu üblichen Geschäfts- und Betriebszeiten gewähren.

Die notwendigen Angaben für einen vollständigen Antrag weisen für Erdgaslieferanten und Wärmeversorgungsunternehmen einige Differenzen auf, wie untenstehende Tabelle verdeutlicht:

Der Prüfantrag resultiert in einem Endbericht, welcher für den weiteren Antragsverlauf ohne Beanstandung sein muss. Trifft dies zu, so stellt der Beauftragte als Bevollmächtigter den Auszahlung- bzw. Vorauszahlungsantrag über die Hausbank des Unternehmens bei der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW).

Zahlungen durch die KfW sind frühestens am 01.12.2022 möglich, spätestens jedoch zwei Wochen nach Eingang des vollständigen Antrages. Eine Aus- oder Vorauszahlung der KfW an das beantragende Unternehmen wirkt schuldbefreiend für die Bundesrepublik Deutschland.

Für den Fall, dass ein Unternehmen Erdgaslieferant und Wärmeversorger zugleich ist, müssen separate Anträge gestellt werden.

Nachgelagertes Prüfungsverfahren

Wurde eine beantragte Zahlung von der KfW geleistet, ergibt sich die Pflicht zur Nachprüfung für die Unternehmen.

Konkret müssen Erdgaslieferanten eine Endabrechnung vorgelegen, welche die Vorauszahlung der KfW mit dem Erstattungsanspruch vergleicht. Wärmeversorger müssen nachweisen, dass die Kompensationszahlungen tatsächlich an die Kunden geleistet wurden und die Angaben im Antrag korrekt sind. Beiden Nachprüfungen ist bis zum Ablauf der Frist am 31.05.2024 ein Prüfungsvermerk u. a. eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eines vereidigten Buchprüfers beizulegen. Unternehmen, die dieser Verpflichtung nicht nachkommen, müssen sämtliche erhaltenen Zahlungen innerhalb eines Monats nach Aufforderung des Beauftragten zurücküberweisen.

Werden erstmalig gestellte Zahlungsanträge durch die Unternehmen geändert, so durchlaufen die neuen Anträge dieses Prüfungsschema erneut. Ergeben sich Differenzen zwischen der Auszahlung und den geänderten Anträgen, muss das jeweilige Unternehmen den Differenzbetrag innerhalb von vier Wochen nach Aufforderung zurücküberweisen.

Mit Ablauf des 31.05.2024 endet das Verfahren, sofern ein Prüfungsvermerk vorliegt und sich keine Differenzbeträge ergaben.

Erdgaslieferanten	Wärmeversorgungsunternehmen
Höhe des Vorauszahlungsanspruchs	Höhe der Erstattung
IBAN eines auf den Namen des Erdgaslieferanten lautenden Zahlungskontos bei einer Bank mit Sitz oder Niederlassung in Deutschland	IBAN eines auf den Namen des Wärmeversorgungsunternehmens lautenden Zahlungskontos bei einer Bank mit Sitz oder Niederlassung in Deutschland
Die auf Arbeitspreis, Grundpreis, Umsatzsteuer und sonstige Abgaben entfallenden Teilsummen der beantragten Vorauszahlung	Angaben zu den der beantragten Erstattung zugrunde liegenden Kundenbeziehungen
Die der beantragten Vorauszahlung zugrunde liegende Anzahl von Letztverbrauchern, aufgeteilt nach Belieferung über Standardlastprofil und registrierender Leistungsmessung	Für die Plausibilisierung <ul style="list-style-type: none"> ▶ E-Mail-Adresse oder ▶ Telefonnummer ▶ Postanschrift des Kunden
Die der beantragten Vorauszahlung zugrunde liegende prognostizierte Liefermenge nach gleicher Aufteilung	–
Liefermenge des Jahres 2021 nach gleicher Aufteilung	–
Betriebsnummer des Erdgaslieferanten bei der Bundesnetzagentur	–

Einführung einer Strompreisbremse und Gegenfinanzierungsmaßnahmen

Als Reaktion auf die enorme wirtschaftliche Belastung von Verbrauchern und Unternehmen durch die massiv gestiegenen Strompreise plant die Bundesregierung die Einführung einer Strompreisbremse. Die Regelungen sind hochkompliziert und werden von unterschiedlichen Seiten kritisiert.

Dazu liegt nun ein Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Strompreisbremse und zur Änderung weiterer energierechtlicher Bestimmungen vom 25.11.2022 vor (BT-Drs. 20/4685). Dabei sind in dem Gesetzesvorhaben zugleich Gegenfinanzierungsmaßnahmen vorgesehen, durch die die Entlastungsmaßnahmen im Wesentlichen finanziert werden sollen. Weiterhin soll § 18 StromNEV aufgehoben werden, so dass die sog. „vermiedenen Netzentgelte“ ab dem 01.01.2023 nicht mehr gezahlt werden. Damit fällt ein nicht unerheblicher Teil der Vergütung dezentraler Stromerzeugungsanlagen weg.

Entlastung von Letztverbrauchern

Für Netzentnahmen von Strom im Bundesgebiet nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2024 haben Elektrizitätsversorgungsunternehmen Letztverbrauchern eine Absenkung der Stromkosten in Höhe eines monatlichen Entlastungsbetrags zu gewähren (§ 4 Abs. 1 StromPBG-E).

Zur Berechnung des Entlastungsbetrags ist zunächst die Differenz zwischen dem anfallenden Arbeitspreis und einem Referenzenergiepreis zu ermitteln. Der Entlastungsbetrag ist dann auf ein Entlastungskontingent begrenzt (§ 4 Abs. 2 StromPBG-E).

Bei Letztverbrauchern, die – prognostiziert oder aus dem Verbrauch in 2021 abgeleitet – bis zu 30.000 kWh pro Jahr entnehmen, beträgt der Referenzenergiepreis 40 Cent / kWh (§ 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StromPBG-E). Darin sind Netzentgelte, Messstellenentgelte und staatlich veranlasste Preisbestandteile enthalten. Die Entlastung wird dabei für 80 % des Verbrauchs in 2021 oder eines für 2023 prognostizierten Verbrauchs gewährt (§ 6 Nr. 1 StromPBG-E).

Handelt es sich um einen Letztverbraucher mit einer Abnahmemenge von über 30.000 kWh pro Jahr, beträgt der Referenzenergiepreis 13 Cent / kWh vor Netzentgelten, Messstellenentgelten und staatlich veranlassten Preisbestandteilen (§ 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StromPBG-E). In diesem Fall wird die Entlastung für 70 % des Verbrauchs in 2021 oder des prognostizierten Verbrauchs in 2023 gewährt (§ 6 Nr. 1 StromPBG-E). Ist der Letztverbraucher ein Unternehmen, sind die EU-beihilferechtlichen Höchstgrenzen zu berücksichtigen (§ 9 StromPBG-E).

Abschöpfung von Überschusserlösen

Für Strommengen, die nach dem 30.11.2022 und vor dem 01.07.2023 im Bundesgebiet erzeugt werden, sind Regelungen zur Abschöpfung von Überschusserlösen vorgesehen. Die Regelungen können bis Ende April 2024 verlängert werden. Dabei werden die betroffenen Stromerzeugungsanlagen durch eine Negativliste bestimmt (§ 13 Abs. 3 StromPBG-E). So fallen Stromerzeugungsanlagen nicht hierunter, die

- ▶ ausschließlich oder ganz überwiegend Strom auf Basis von leichtem Heizöl, Flüssiggas, Erdgas, Biomethan, Steinkohle, Gichtgas, Hochofengas, Kokereigas oder Sondergasen erzeugen,
- ▶ Strom aus Erneuerbare-Energien-Anlagen, KWK-Anlagen oder sonstigen Stromerzeugungsanlagen mit einer installierten bzw. elektrischen Leistung von bis zu 1 Megawatt erzeugen.

Betreiber von erfassten Stromerzeugungsanlagen haben demnach im Zeitraum vom 01.12.2022 bis 30.06.2023 (mit etwaiger Verlängerungsoption) 90 % der erwirtschafteten Überschusserlöse (Abschöpfungsbetrag) an den Netzbetreiber zu zahlen, wobei die Zahlung nicht der Umsatzsteuer unterliegt (§ 14 StromPBG-E). Von Überschusserlösen wird ausgegangen, wenn

- ▶ die Spotmarkterlöse oder

- ▶ bei Windenergie- oder Solaranlagen die Erlöse auf Basis des energieträgerspezifischen Monatsmarktwertes oder
- ▶ bei anlagenbezogener Vermarktung die dadurch erzielte Erlöse

den je nach Art der Stromerzeugungsanlage „anzulegenden Wert“ der erzeugten Strommenge zuzüglich eines Sicherheitszuschlags, der wiederum je nach Art der Stromerzeugungsanlage unterschiedlich hoch ausfallen kann, übersteigen (§ 16 StromPBG-E). Die Höhe des jeweils anzulegenden Wertes ist im EEG geregelt. Für Strom aus Anlagen, der im Wege der „sonstigen Direktvermarktung“ vermarktet wird, wird statt des anzulegenden Wertes ein Erlös von 10 Ct / kWh gestattet.

Sonderregelungen gelten für Anlagen, deren Stromerzeugung durch sog. Power Purchase Agreements (PPA) vermarktet wird („Anlagenbezogene Vermarktung“). Hier werden zur Ermittlung der Überschusserlöse nicht die Spotmarktpreise, sondern die tatsächlichen Erlöse aus dem Stromverkauf zugrunde gelegt.

Finanzierung der Entlastung von Letztverbrauchern und Ausgleichsmechanismus

Der Finanzierungsmechanismus der Entlastung der Letztverbraucher ist wie folgt vorgesehen: Die Elektrizitätsversorgungsunternehmen haben in Höhe der geleisteten Entlastungsbeträge einen Erstattungsanspruch gegenüber den Übertragungsnetzbetreibern (§ 20 StromPBG-E). Diese wiederum haben einen Ausgleichsanspruch gegenüber den (Verteiler)Netzbetreibern auf Auszahlung der von den Betreibern von Stromerzeugungsanlagen vereinnahmten Überschusserlöse (§ 22 StromPBG-E). Sind die tatsächlichen Ausgaben des Übertragungsnetzbetreibers nach diesem Gesetz nicht vollständig durch die tatsächlichen Einnahmen ausgeglichen, besteht ein Anspruch gegenüber dem Bund auf den Differenzbetrag. Übersteigen die Einnahmen die Ausgaben, ist der positive Saldo zur Senkung der Übertragungsnetzkosten im nächsten Kalenderjahr zu verwenden (§ 24 StromPBG-E).

Einführung einer Gas- und Wärmepreisbremse

Parallel zur Einführung einer Strompreisbremse plant die Bundesregierung Regelungen für eine Gaspreisbremse, um die durch stark gestiegene Preise für Erdgas und Fernwärme belasteten Letztverbraucher zu entlasten.

Dazu liegt ein Entwurf für ein Gesetz zur Einführung von Preisbremsen für leitungsgebundenes Erdgas und Wärme und zur Änderung weiterer Vorschriften (Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz, kurz EWPPBG) vom 25.11.2022 vor (BT-Drs. 20/4683).

Entlastung durch die Gaspreisbremse

Die Entlastung von Letztverbrauchern erfolgt durch einen Entlastungsbetrag, den der Erdgaslieferant zu gewähren hat. Der Entlastungsbetrag ist als Differenzbetrag zwischen dem für die Belieferung vereinbarten Arbeitspreis und einem Referenzpreis zu ermitteln, der durch das sog. Entlastungskontingent gedeckelt wird (§ 8 Abs. 1 EWPPBG-E).

Bei der Prüfung des Anspruchs auf Entlastung und der Ermittlung des Entlastungsbetrags wird zwischen zwei Gruppen von Letztverbrauchern unterschieden.

Erste Gruppe: Letztverbraucher mit begrenztem Verbrauch, Wohnraumvermietung und sozialen Einrichtungen

Zum einen haben Letztverbraucher Anspruch auf den Entlastungsbetrag, wenn u. a.

- ▶ der Jahresverbrauch an der Entnahmestelle des Letztverbrauchers 1,5 Mio. kWh pro Jahr nicht überschreitet,
- ▶ der Letztverbraucher unabhängig vom Jahresverbrauch das Erdgas weit überwiegend im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnraum bezieht oder
- ▶ der Letztverbraucher ebenfalls unabhängig vom Jahresverbrauch eine zugelassene Pflege-, Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtung (nicht aber zugelassenes Krankenhaus) oder eine staatliche, staatlich anerkannte oder gemeinnützige Einrichtung des Bildungs-, Wissenschafts- und Forschungsbereichs ist.

Entlastet wird der Verbrauch von leitungsgebundenem Erdgas, das im Zeitraum vom 01.03.2023 bis 31.12.2023 im Bundesgebiet geliefert wird (§ 3 Abs. 1 EWPPBG-E). Für die Monate Januar und Februar 2023 wird zudem ein für den Monat März 2023 ermittelter Entlastungsbetrag gewährt (§ 5 EWPPBG-E).

Zur Ermittlung des Entlastungsbetrags ist ein Referenzpreis vom 12 Cent / kWh einschließlich Netzentgelten, Messstellenentgelten und staatlich veranlassten Preisbestandteilen heranzuziehen (§ 9 Abs. 2 Nr. 1 EWPPBG-E). Der sich aus dem Vergleich mit dem vereinbarten Arbeitspreis ergebende Differenzbetrag wird als Entlastungsbetrag auf 80 % einer Referenzmenge, in der Regel der Jahresverbrauch, den der Erdgaslieferant im September 2022 prognostiziert hat, gewährt (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EWPPBG-E). Der Entlastungsbetrag wird durch eine entsprechende Minderung der jeweiligen vertraglich vereinbarten Abschlags- oder Vorauszahlung berücksichtigt (§ 3 Abs. 3 EWPPBG-E).

Zweite Gruppe: Letztverbraucher mit hohem Verbrauch

Handelt es sich zum anderen bei dem Letztverbraucher u. a. um

- ▶ einen Abnehmer mit einem Jahresverbrauch von mehr als 1,5 Mio. kWh, der Erdgas nicht für den kommerziellen Betrieb von Strom- und Wärmeerzeugungsanlagen bezieht,
- ▶ den Betreiber einer KWK-Anlage, der das Erdgas nicht ausschließlich für den kommerziellen Betrieb der KWK-Anlage verwendet oder
- ▶ ein zugelassenes Krankenhaus,

wird ein Entlastungsbetrag durch den Erdgaslieferanten für den Gasverbrauch im Zeitraum 01.01.2023 bis 31.12.2023 gewährt (§ 6 Abs. 1 EWPPBG-E). Der Differenzbetrag ergibt sich bei dieser Gruppe aus dem Vergleich des vereinbarten Arbeitspreises und dem Referenzpreis von 7 Cent / kWh vor Netzentgelten, Messstellenentgelten und staatlich veranlassten Preisbestandteilen (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 EWPPBG-E). Begrenzt

wird die Entlastung auf 70 % einer Referenzmenge, in der Regel die für das Kalenderjahr 2021 gemessene Menge an bezogenem Erdgas (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EWPPBG-E).

Letztverbraucher, deren Verbrauch im Wege der registrierenden Leistungsmessung ermittelt wird (RLM-Kunden, d. h. Verbrauchsstellen mit einem Jahresverbrauch von über 1,5 Mio. kWh), erhalten die Entlastung nicht automatisch, vielmehr müssen sie ihren Erdgaslieferanten in Textform darüber informieren, dass sie die Entlastung in Anspruch nehmen möchten und die Voraussetzungen vorliegen (§ 3 Abs. 2 EWPPBG-E).

Entlastung durch die Wärmepreisbremse

Bei der Entlastung durch die Wärmepreisbremse ist eine entsprechende Differenzierung nach der Gruppe der Letztverbraucher vorgesehen. Der Entlastungsbetrag wird hier ebenso als Differenz zwischen dem vereinbarten Arbeitspreis und dem Referenzpreis ermittelt, der bei der ersten Gruppe 9,5 Cent / kWh einschließlich Messentgelte und staatlich veranlassten Preisbestandteilen und bei der zweiten Gruppe 7,5 Cent / kWh vor Messentgelten und staatlich veranlassten Preisbestandteilen beträgt (§ 16 Abs. 2 EWPPBG-E). Der zu gewährende Entlastungsbetrag ist dann wiederum für die erste Gruppe auf 80 % des Jahresverbrauchs, den das Wärmeversorgungsunternehmen im September 2022 prognostiziert, bzw. für die zweite Gruppe auf 70 % der Wärmemenge, die für 2021 gemessen wurde, gedeckelt (§ 17 EWPPBG-E).

Hinweis: Wie bei der geplanten Strompreisbremse sind auch bei der Gas- und Wärmepreisbremse Höchstgrenzen der Entlastung vorgesehen, mit denen den EU-rechtlichen Beihilfevorgaben Rechnung getragen wird (§ 18 EWPPBG-E).



Einführung einer „Übergewinnsteuer“

Mit dem JStG 2022 wird als Reaktion auf die hohen Energiepreise voraussichtlich eine sog. „Übergewinnsteuer“ in Höhe von 33% auf Gewinne aus Tätigkeiten im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich eingeführt.

Konkret ist dazu in Umsetzung der [Verordnung \(EU\) 2022/1854 vom 06.10.2022](#) vorgesehen, in einem EU-Energiekrisenbeitragseinführungsgesetz (EU-EnergieKGB) zu regeln, dass im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmen und Betriebsstätten der EU einen befristeten EU-Energiekrisenbeitrag, d. h. eine sog. „Übergewinnsteuer“, zu leisten haben.

Schuldner des EU-Energiekrisenbeitrags sind Unternehmen, die im Wirtschaftsjahr 2022 (nach 31.12.2021 beginnend) und im Wirtschaftsjahr 2023 mindestens 75 % ihres Umsatzes durch Wirtschaftstätigkeiten in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination, Herstellung von Kokeierzeugnissen (Verordnung (EG) Nr. 1893/2006) erzielt haben. Hierunter fallen unabhängig von der Rechtsform alle inländischen gewerblichen Unternehmen.

Bemessungsgrundlage für den EU-Energiekrisenbeitrag ist die positive Differenz zwischen dem steuerlichen Gewinn in den Wirtschaftsjahren 2022 und 2023 und dem um 20 % erhöhten Durchschnitt des steuerlichen Gewinns in den nach dem 31.12.2017 beginnenden und vor dem Wirtschaftsjahr 2022 endenden Wirtschaftsjahren – konkret regelmäßig der Wirtschaftsjahre 2018 bis 2021.

Der EU-Energiekrisenbeitrag beträgt 33 % der so ermittelten Bemessungsgrundlage.

Hinweis: Betroffene Unternehmen haben für die Wirtschaftsjahre 2022 und 2023 eine Steueranmeldung nach amtlichem Vordruck zu übermitteln. Die Steuer ist bis zum Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des betroffenen Kalenderjahres anzumelden. Bei dem EU-Energiekrisenbeitrag handelt es sich nicht um eine abziehbare Betriebsausgabe.

Die betroffenen Unternehmen haben für das betroffene Wirtschaftsjahr des Besteuerungszeitraums nach § 3 EnergieKGB eine

Steuererklärung nach amtlichem Vordruck zu übermitteln, in der der EU-Energiekrisenbeitrag selbst zu berechnen ist (Steueranmeldung). Die Steuer ist bis zum Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des betroffenen Kalenderjahres anzumelden.

Für die Verwaltung des EU-Energiekrisenbeitrags ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. Der Energiekrisenbeitrag soll dem Bund zustehen und u. a. für finanzielle Unterstützungsmaßnahmen für Endkunden sowie Unternehmen in energieintensiven Branchen verwendet werden dürfen. Zudem sollen dadurch Maßnahmen zur Senkung des Energieverbrauchs sowie zur Weiterentwicklung der Energieautonomie finanziell unterstützt werden.

Energieversorgungsunternehmen: Energieeinkauf in der Energiekrise

Der Energiemarkt ist von Unsicherheit geprägt, wobei neben der Preisdynamik auch die Sorge um die Energiesicherheit hinzugetreten ist. Der Strommarkt reagiert zeitversetzt zum Gasmarkt ebenfalls mit erheblichen Preissprüngen und in der Folgezeit mit starken Ausschlägen auf dem Spotmarkt, was insbesondere auf den Preisbildungsmechanismus nach dem Merit-Order-Modell zurückzuführen ist. Um den hohen Energiepreisen für die Industrie, die Gewerbekunden sowie die Haushaltskunden zu begegnen, werden die Energiepreise für den größten Anteil des Verbrauchs begrenzt. Ob und in welchem Umfang die beabsichtigten Maßnahmen zu einer deutlichen Verringerung der Handelspreise führen werden, bleibt abzuwarten. Wissend um die beschriebene Gemengelage und die weiterhin bestehenden Risiken, die sich auch aufgrund des voraussichtlich noch länger andauernden Kriegsgeschehens in der Ukraine abzeichnen, stehen die Stadtwerke vor der Herausforderung, auch künftig als zuverlässiger und fairer Partner in der Region die Energieversorgung sicherzustellen.

Energieeinkauf bisher

Die Gestaltung des Energieeinkaufs hängt häufig von der Größe des Energieversorgungsunternehmens (EVU) und den Bedarfen an Energie ab. Bei kleineren EVU mit eher geringeren Energiebedarfen existieren noch Vollversorungsverträge mit einem einheitlichen Preis für eine kWh, solange eine Bandbreite nicht überschritten wird. In der Praxis werden Vollversorungsverträge aktuell nur noch selten angeboten.

Bei mittleren und größeren EVU bilden Energiebeschaffungshandbücher regelmäßig die Grundlage der Energiebeschaffung. Zielsetzung muss es sein, die Risikosteuerung im Unternehmen im Beschaffungshandbuch für Energie zu integrieren. Dementsprechend werden die Limits und Volumina gesteuert.

Bilanzielle Abbildung der einzelnen Einkaufsformen

► Allgemeine Bilanzierung von Energieverträgen

Die Bilanzierung der Energiebeschaffungsverträge richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des HGB. Dementsprechend sollen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln bewertet werden. Weiterhin ist entsprechend § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB vorsichtig zu bewerten. So müssen alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden. Gewinne sind jedoch erst zu erfassen, wenn diese tatsächlich realisiert wurden.

In der Praxis stellt sich somit die Frage, wann und unter welchen Voraussetzungen die Energiebeschaffungsverträge wie zu bilanzieren sind. Da die Lieferung von Energie durch den Lieferanten zeitgleich mit dem Verbrauch durch den eigenen Kunden stattfindet, stellen derartige Verträge, deren Lieferzeitpunkt oder Lieferzeitraum in der Zukunft liegt, sog. schwebende Geschäfte dar. Schwebende Geschäfte sind nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen des HGB nur bilanzierungspflichtig, wenn diese zum Abschlussstichtag verlustbehaftet sind. Die gesetzlichen Normierungen hierzu bilden einerseits § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach explizit Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden sind und andererseits § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, wonach Gewinne nur bilanzierungsfähig sind, soweit diese am Bilanzstichtag bereits realisiert sind.

Energielieferverträge sind somit bilanzierungspflichtig, soweit diese am Abschlussstichtag verlustbehaftet sind. Hinsichtlich der konkreten Bilanzierung kann auf den IDW HFA 4 (Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen) zurückgegriffen werden.

Im vorliegenden Fall ist von einer Bilanzierungspflicht auszugehen, wenn am Bilanzstichtag der Marktpreis für Energie, für den im Vertrag vorgesehenen Lieferzeitraum unterhalb des vertraglich fixierten Preises liegt. Wichtig ist hierbei, auf das jeweilige vertragliche Produkt abzustellen. Die Marktpreisentwicklung bildet somit einen Indikator für einen Rückstellungsbedarf von Energiebezugsverträgen. Bei der konkreten Bewertung sind jedoch weitere Einflüsse zu berücksichtigen.

Je nach Größe des Unternehmens und der Anzahl der vorhandenen Einzelverträge ist die verlustfreie Bewertung im Unternehmen zum jeweiligen Bilanzstichtag entsprechend aufwendig. Aus diesem Grund hat sich in der Praxis bei vielen Unternehmen eine Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB im Rahmen der Bilanzierung der Energiebeschaffungsverträge durchgesetzt. So werden die Energiebeschaffungsverträge, die für den gleichen Zeitraum zu unterschiedlichen Zeitpunkten abgeschlossen wurden, zusammengefasst und der sich so ergebende gewogene Durchschnittswert mit dem Marktpreis dieser Produkte verglichen. Soweit der Marktpreis unterhalb des Beschaffungsportfolios liegt, ergibt sich grundsätzlich ein Rückstellungsbedarf.

Neben der Gruppenbewertung ist in der Energiewirtschaft auch die Bildung von Bewertungseinheiten üblich. Entsprechend den Vorgaben des § 254 HGB können Vermögensgegenstände und Schulden mit gegenläufigen Finanzinstrumenten zusammengefasst werden. § 254 Satz 2 HGB definiert darüber hinaus Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren als Finanzinstrument. An die Inanspruchnahme der Regelungen des § 254 HGB sind weitere Angabepflichten geknüpft, die in § 285 Nr. 23 HGB aufgeführt sind. So muss u. a. die Höhe des abgesicherten Risikos beziffert werden. Darüber hinaus sind Erläuterungen über die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Transaktionen vorzunehmen, die in die Bewertungseinheit einbezogen worden sind.

Das IDW hat in seiner Stellungnahme zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie vom 20.03.2020 darauf hingewiesen, dass möglicherweise bisher gebildete antizipative Bewertungseinheiten aufzulösen sind. Hintergrund der Empfehlung ist u. a. die Eintrittswahrscheinlichkeit von Transaktionen.

Im Bereich der Energieversorgung ist somit insbesondere bei der Zusammenfassung von Ein- und Verkaufstransaktionen zu beurteilen, ob beide Geschäfte das Kriterium der mit an Sicherheit eintretenden Wahrscheinlichkeit erfüllen. Im Verkaufsbereich ist hierbei u. a. auch die Mengenabnahme zu hinterfragen. Darüber hinaus ist das erhöhte Insolvenzrisiko aufgrund des aktuellen Marktumfeldes zu berücksichtigen. Dies gilt ebenso für den Einkaufsbereich. Auch hier ist zu beurteilen, ob der Marktteilnehmer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit seine Verpflichtungen erfüllen will und kann. Soweit Zweifel bestehen, dass eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit gegeben ist, scheidet der Ansatz von Bewertungseinheiten aus.

Notwendige Angaben im Anhang zu den Energiebeschaffungsverträgen

Soweit Unternehmen langfristige Energieliefervereinbarungen mit Dritten abgeschlossen haben, sind diese regelmäßig nach §§ 285 Nr. 3 bzw. 3a HGB im Anhang anzugeben.

Weiterhin können sich Pflichtangaben im Anhang aufgrund der Gruppenbewertung nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB ergeben.

Angabepflichten im Lagebericht

Berichterstattungspflichten im Lagebericht könnten sich im Rahmen der Chancen- und Risikoberichterstattung nach § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB ergeben. Insbesondere aufgrund der aktuellen Situation können sowohl Energiebeschaffungs- als auch Energielieferverträge deutlich risikobehaftet sein. So können sich die geplanten staatlichen bzw. EU-Eingriffe auf die künftigen Beschaffungspreise auswirken. Fraglich wird hier sein, inwieweit die Regelungen auf bereits abgeschlossene Verträge wirken. Möglicherweise führen die geplanten staatlichen Eingriffe dazu, dass die bereits abgeschlossenen Lieferverträge verlustbehaftet werden. Soweit bis zur Abschlusserstellung

hierzu keine finalen Beschlüsse vorliegen, wäre hierauf hinzuweisen. Anderenfalls könnten sich Rückstellungsbedarfe ergeben.

Handlungsnotwendigkeiten für Geschäftsführung und Aufsichtsrat

► Stärkung der Liquidität im Unternehmen

Die zuvor beschriebenen möglichen Auswirkungen bei einer „weiter so“-Mentalität beim Energieeinkauf bergen erhebliche Risiken für die künftige Entwicklung der EVU, die vorausschauend aufgrund der hohen Energiekosten, der hohen Inflationsrate und hoher Zahlungsausfallrisiken schon jetzt Vorkehrungen treffen sollten, um die Liquidität im Unternehmen zu stärken und nicht unbedingt notwendige Maßnahmen zu verschieben.

Bei einem möglichen künftigen Einbruch der Energiepreise wäre bei einem EVU, das in der Hochpreisphase Energie strukturiert eingekauft hat, die Durchsetzung der hohen Einstandspreise bei den Kunden nicht möglich. Handlungsalternativen wären entweder der Verlust der Kunden oder aber die Übernahme der Differenz zwischen Einkaufspreis und Marktpreis durch das EVU mit entsprechenden Verlusten, die sich sowohl auf das Ergebnis als auch in der Liquidität auswirken.

Diesen Risiken muss begegnet werden. Die hohe Volatilität der Energiepreise zwingt die EVU, die Energiebeschaffung neu zu denken. In einem ersten Schritt sind in enger Abstimmung und Billigung des Aufsichtsrates und des Gesellschafters die Regelungen der Energieeinkaufshandbücher außer Kraft zu setzen.

Zumindest bis zur Umsetzung der angekündigten Maßnahmen der Bundesregierung sowie der geplanten Maßnahmen der EU-Kommission zur Stabilisierung der Energiemärkte und zur Dämpfung der Handelspreise sollte die Energiebeschaffung nur bei niedriger Preisstellung und in Abstimmung mit dem Aufsichtsrat erfolgen. Ein „Fahren auf Sicht“ bietet in der derzeitigen Lage die Chance, von einem späteren Preisrutsch auf dem Energiebeschaffungsmarkt nicht überrollt zu werden. Das

Risiko von weiteren Preissprüngen sollte aufgrund der Umsetzung der angekündigten Maßnahmen eher gering sein, wobei die Auswirkungen bei einer Ausweitung des russischen Angriffskrieges nicht zu verifizieren sind.

► Analyse der Energiemärkte für die Rückkehr zur strukturierten Energiebeschaffung

Soweit und nachdem die von der Politik angekündigten Maßnahmen umgesetzt wurden, sind die Reaktionen auf den Energiemärkten zu analysieren. Zusammen mit dem Aufsichtsrat ist der Zeitpunkt einer Rückkehr zur strukturierten Energiebeschaffung zu diskutieren. Im Vorfeld sollten daher regelmäßige Abstimmungsgespräche vereinbart werden. Auch nach der Rückkehr zur strukturierten Energiebeschaffung empfiehlt es sich, den engmaschigen Informationsprozess mit dem Aufsichtsrat beizubehalten. Sowohl dem Aufsichtsrat als auch dem Gesellschafter sind die potenziellen Risiken und deren Auswirkungen auf Liquidität und Jahresergebnis ohne Zeitverzug zu kommunizieren.

► Lückenlose Dokumentationen

In diesem Zusammenhang halten wir eine lückenlose Dokumentation der Entscheidungen über den Energieeinkauf bzw. den Nichteinkauf für geboten. Darüber hinaus ergeben sich aus dem vorherbeschriebenen Verhaltensmodell auch Auswirkungen auf die Risikoberichterstattung. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn zum Jahresende der Eindeckungsgrad von Energie für das Folgejahr noch nicht abschließend erreicht ist. Dieser Sachverhalt ist als Risiko der künftigen Entwicklung in den Jahresabschluss aufzunehmen und zu kommentieren.

Soweit von dem beschriebenen Verhaltensmodell abgewichen wird und die Geschäftsführung ohne vorherige Abstimmung und Beschluss des Aufsichtsrates von den Regelungen des beschlossenen Energiebeschaffungshandbuchs abweicht, liegt ein Sachverhalt vor, über den nach § 53 HGrG zu berichten ist und zwar unabhängig von der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit der Handlung der Geschäftsführung.



Gesetz- und Verordnungsgeber schafft Erleichterungen für Photovoltaikanlagen

Die Errichtung und der Betrieb von Photovoltaikanlagen werden künftig nochmals erleichtert. Nachdem der Gesetzgeber bereits mit dem „Osterpaket“ im August 2022 Regelungen getroffen hat, die den Betrieb von PV-Anlagen attraktiver machen, sind weitere Erleichterungen erfolgt und geplant.

Steuerliche Erleichterungen im EEG 2023 und im JStG 2022

Das am 01.01.2023 in Kraft tretende Erneuerbare-Energien-Gesetz 2023 sieht u. a. zahlreiche Einzelmaßnahmen vor, die den Zubau von Photovoltaikanlagen stärker vorantreiben sollen. Für Photovoltaikanlagen bestimmter Größenklassen sieht außerdem der aktuelle Entwurf des Jahressteuergesetzes 2022 für den Zeitraum ab dem 01.01.2023 eine Befreiung der Einnahmen aus dem Betrieb dieser Anlagen von der Ertragsteuer vor. Demnach soll ab diesem Zeitpunkt für Lieferung, Erwerb, Einfuhr und Installation von Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von nicht mehr als 30 kWp, die auf oder in der Nähe von Wohngebäuden oder anderen, dem Gemeinwohl dienenden Gebäuden installiert werden, sowie dazugehörigen Stromspeichern ein umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz gelten.

Erleichterungen bei der Inbetriebnahme und beim Netzanschluss

Doch auch ohne diese neu hinzukommenden Fördermaßnahmen besteht derzeit eine hohe Nachfrage nach Photovoltaikanlagen. Diese hohe Nachfrage hat in Kombination mit erhöhten technischen Anforderungen im laufenden Jahr bei vielen Projekten zu einer Verzögerung geführt: so ist für den Anschluss von Photovoltaikanlagen an das Netz der öffentlichen Versorgung ein (technisches) Anlagenzertifikat erforderlich. Für unzählige Unternehmen kam es zu extremen Wartezeiten bis zur Erteilung der Anlagenzertifikate. In der Folge konnten fertig errichtete Anlagen noch nicht zur Einspeisung in das Netz der öffentlichen Versorgung eingesetzt werden, obwohl sie technisch hierzu ohne weiteres in der Lage gewesen wären. Der Gesetzgeber hat im Sommer 2022 durch eine Änderung der Verordnung zum Nachweis von elektrotechnischen Eigenschaften von Energieanlagen (NELEV) die Möglichkeit geschaffen, Erzeugungsanlagen im Leistungsbereich von 135 kW bis 950 kW auf Basis eines unter Auflagen erteilten Anlagenzertifikats B (vorläufige Netzanschlussurlaubis) bereits Strom in das Netz der öffentlichen Versorgung einzuspeisen und das endgültige Anlagenzertifikat nachzureichen. Voraussetzung für den Erhalt eines Anlagenzertifikats B unter Auflagen

ist, dass das Vorliegen bestimmter Mindestanforderungen für die Systemsicherheit, die sich aus der NELEV ergeben, nachgewiesen wird.

Hinweis: Zu beachten ist allerdings, dass dieses unter Auflagen erteilte Anlagenzertifikat nur einen vorläufigen Betrieb für einen Übergangszeitraum von 18 Monaten ermöglicht – bis zum Ablauf dieses Zeitraums müssen die fehlenden Nachweise nachgereicht und die Konformitätsprüfung erfolgreich durchlaufen sein.

Inwieweit das Netzanschlussprozedere insgesamt durch die ebenfalls im Sommer dieses Jahres verabschiedete verpflichtende Einrichtung einer Internetplattform für Netzanschlussbegehren vereinfacht wird, bleibt abzuwarten.

Umsetzung der temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas- und Wärmelieferungen

Durch das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz (BGBl. 2022 I S. 1743) wird der Umsatzsteuersatz für Gaslieferungen über das Erdgasnetz und die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz befristet vom 01.10.2022 bis zum 31.03.2024 von 19 % auf 7 % gesenkt. Nachdem der Bundesrat am 07.10.2022 dem Gesetz auch zugestimmt hat, trat das Gesetz am 25.10.2022 mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt rückwirkend zum 01.10.2022 in Kraft.

In der Praxis ergeben sich für die Lieferanten von Gas über das Erdgasnetz und für Wärme über das Wärmenetz eine Vielzahl von Fragen in der Umsetzung. Das zum 25.10.2022 veröffentlichte BMF-Schreiben „Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über ein Wärmenetz im Zeitraum vom 01.10.2022 bis 31.03.2024“ gibt eine Vielzahl von Praxishinweisen.

Sachlicher Anwendungsbereich

Für folgende Gaslieferungen über das Gasnetz wird der Umsatzsteuersatz abgesenkt:

- ▶ Gaslieferungen von Gasvertrieben (Stadtwerke) über das Erdgasnetz an Endkunden,
- ▶ Gaslieferungen von Vorlieferanten an Gasvertriebe (Stadtwerke),
- ▶ Lieferungen von Mehr-Minderungen Gas bzw. Mehr-Minderungen-Abrechnungen Gas,

- ▶ Nach herrschender Meinung Gaslieferungen über das Erdgasnetz an Erdgastankstellen (ausgenommen sind LNG-Tankstellen, da hier keine Gaslieferung über das Erdgasnetz erfolgt),
- ▶ Einspeisung von Gas in das Erdgasnetz (z. B. Biogas),
- ▶ Lieferung von Gas (Flüssiggas) per Tanklastwagen für die Wärmeerzeugung.

Nach dem BMF-Schreiben werden sämtliche Lieferungen von Wärme aus einer Wärmeerzeugungsanlage mit 7 % besteuert. Nach der Anwendungshilfe des Verbands Kommunaler Unternehmen e.V. (kurz: „VKU“) (Stand 26.10.2022) umfasst der Begriff Wärmeerzeugungsanlagen die Fernwärmeversorgung, die Nahwärmeversorgung und Contracting-Gestaltungen. In Industriebetrieben wird die Wärme auch in Form von Prozesswärme geliefert. Nach unserer Einschätzung handelt es sich hier auch um eine Fernwärmelieferung, bei der ein Umsatzsteuersatz von 7 % anzuwenden ist. Dabei spielt es keine Rolle, mit welchem Brennstoff die Wärme letztlich erzeugt wurde.

Daneben wird auch für die Dienstleistung „Legen eines Hausanschlusses“ (Gas- oder Wärmeanschluss) im vorab genannten Zeitraum der Umsatzsteuersatz auf 7 % gesenkt. Nach dem BMF-Schreiben gilt der reduzierte Umsatzsteuersatz nicht, wenn eine Ersterschließung mit Medien eines Grundstücks erfolgt. Die Herstellung eines Mehrfachanschlusses unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz von 19 %.

Umsetzung der befristeten Absenkung der Umsatzsteuer durch den Lieferanten

Die Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas- und Fernwärmelieferungen gilt vom 01.10.2022 bis 31.03.2024. Für den Gas- bzw. Wärmelieferanten stellt sich bei einer Abrechnung des Jahres 2022 im Dezember 2022 die Frage, mit welchem Umsatzsteuersatz diese Lieferungen nun abzurechnen sind.

Nach dem Steuerrecht ist für die Festlegung des Steuersatzes maßgeblich, wann die Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts ausgeführt wurde. Bei Energie- und Wasserlieferungen ist die Leistung (umsatzsteuerlicher Leistungszeitpunkt) mit Ablauf des Ablesezeitraums bewirkt (vgl. Abschnitt 13.1 Abs. 2 UStAE). Bei einem Ablesezeitraum 01.11.2021 bis 31.10.2022 wäre der umsatzsteuerliche Leistungszeitpunkt der 31.10.2022.

Für Gaslieferungen ist jedoch die Sonderregelung des § 23 GasNZV zu beachten. Demnach endet ein Abrechnungszeitraum, der bis 30.09.2022 läuft, am 01.10.2022 um 6.00 Uhr (sogenannter „Gastag“). Korrespondierend endet ein Abrechnungszeitraum, der bis 31.03.2024 läuft, am 01.04.2024 um 06.00 Uhr. Im Ergebnis fällt das Ende dieses Abrechnungszeitraums nicht mehr in den Zeitraum, in dem die Umsatzsteuer auf Gas- und Wärmelieferungen gesenkt wird.

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Gaslieferant Abrechnungen zum 01.10.2022 (6.00 Uhr) und zum 01.04.2024 (6.00 Uhr) so behandelt, als wäre die Abrechnung am Vortag um 24.00 Uhr ausgeführt (Rz. 11). Entgegen dem ursprünglichen Entwurf des BMF-Schreibens kann diese Vereinfachungsregelung für jeden Kunden individuell genutzt werden.

Nach dem BMF-Schreiben (Rz. 12) kann der Versorger die Lieferungen nach folgenden Methoden abrechnen:

- ▶ Stichtagsmodell: Die Leistung wird mit dem zum Abrechnungstichtag gültigen Umsatzsteuersatz abgerechnet
- ▶ Zeitscheibenmodell: Die Lieferungen (z. B. Menge an geliefertem Gas) eines Ablesezeitraums werden in der Schlussrechnung aufgeteilt (Zeitscheiben):
 - ▶ Menge, die im Zeitraum geliefert wurde, der mit 19 % versteuert wird und
 - ▶ Menge, die im Zeitraum geliefert wurde, die mit 7 % versteuert wird.

Nach dem BMF-Schreiben hat der Versorger in einem Abrechnungszeitraum, in dem zwei unterschiedliche Umsatzsteuersätze gelten, ein Wahlrecht, ob er seine Lieferungen nach dem Stichtags- oder Zeitscheibenmodell umsatzsteuerlich abrechnet. Nach dem Hybridmodell (ein vom VKU eingeführter Begriff) hat der Versorger in den Jahren 2022 bis 2024 das Wahlrecht, ob seine Kunden nach dem Stichtags- oder Zeitscheibenmodell abrechnen.

Im Ergebnis hat ein Versorger in den Jahren 2022 bis 2024 folgende Möglichkeiten Gas- oder Wärmelieferungen umsatzsteuerlich zu behandeln:

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass es nach dem BMF-Schreiben (Rz. 15) zwar zulässig ist, dass der Versorger bei Rechnungen über Abschlagszahlungen im Zeitraum vom 01.10.2022 bis 31.03.2024 den Kunden den Steuersatz von 19 % in Rechnung stellt. In diesen Fällen hat der Versorger jedoch die in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern (19 %) an das Finanzamt abzuführen. Der Versorger kann sich im Ergebnis somit keinen Liquiditätsvorteil verschaffen, wenn er die Abschlagsrechnungen mit 19 % versteuert.

Anwendungszeitraum endet	Stichtagsmodell		Zeitscheibenmodell	
	Modell zulässig	in Prozent	Modell zulässig	in Prozent
bis 30.09.2022	ja	19	nein	
vom 01.10.2022 bis 31.12.2022	ja	7	ja	zeitant. 19 bzw 7
vom 01.01.2023 bis 31.12.2023	ja	7	grundsätzlich ja	7
vom 01.01.2024 bis 31.03.2024	ja	7	grundsätzlich ja	7
vom 31.03.2024 bis 31.12.2024	ja	19	Ja	zeitant. 19 bzw 7



Strom- und Energiesteuerentlastungen werden verlängert

Nach derzeitigem Gesetzesstand (24.11.2022) ist die Gewährung wichtiger Strom- bzw. Energiesteuerentlastungen auf spätestens am 31.12.2022 endende Entlastungszeiträume begrenzt. Dies betrifft u. a. die Unternehmen des produzierenden Gewerbes (UdpG) auf Antrag gewährten „allgemeinen“ Entlastungen gemäß § 9b StromStG bzw. § 54 EnergieStG sowie den sog. Spitzenausgleich des § 10 StromStG bzw. § 55 EnergieStG. Diese Entlastungen werden aller Voraussicht nach verlängert.

Während die ursprünglich lediglich bis zum 31.03.2022 gewährte vollständige Entlastung für hocheffiziente KWK-Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 Prozent gemäß § 53a Abs. 6 EnergieStG bereits bis zum 31.06.2024 verlängert wurde, steht der Beschluss des Gesetzgebers über die Verlängerung anderer Entlastungen derzeit noch aus.

Für die Verlängerung des Spitzenausgleichs wurde das Gesetzgebungsverfahren bereits eingeleitet. Am 13.10.2022 hat der Deutsche Bundestag in erster Lesung über den Entwurf eines Spitzenausgleichsverlängerungsgesetzes (SpAVerlG) (BT-Drs. 20/3872) beraten. Mittlerweile ist der Gesetzentwurf mit einer Stellungnahme des Bundesrates erneut in die Ausschüsse verwiesen. Die Entlastung soll zunächst bis 31.12.2023 weiter gewährt werden. Hierfür soll das Antrag stellende UdpG nachweisen müssen, dass es im Antragsjahr ein Energiemanagementsystem nach DIN EN ISO 50001 oder ein gleichgestelltes System betrieben hat. Zudem muss es erklären, sämtliche vom Energieauditor in dem jeweils betriebenen System als wirtschaftlich vorteilhaft identifizierte Energieeinsparmaßnahmen umzusetzen. Dies soll für alle Begünstigten, auch für die kleinen und mittleren Unternehmen gelten. Für 2023 soll die Gewährung des Spitzenausgleichs also nicht davon abhängen, dass ein bestimmter Zielwert für eine Reduzierung der Energieintensität erreicht wurde. Nach den vorliegen-

den Informationen erwartet das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nach der Tagung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages Anfang November 2022 keine Änderungen am Gesetzesentwurf; so hatten einige Verbände bereits eine Verlängerung der Entlastung bis einschließlich 2024 vorgeschlagen.

Ebenfalls wird erwartet, dass die für UdpG wichtigen Entlastungen des § 9b StromStG und § 54 EnergieStG sowie wohl auch die (teilweisen) Energiesteuerentlastung des § 53a Abs. 1 EnergieStG für KWK-Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 Prozent um ein Jahr verlängert werden. Da es sich bei den in Rede stehenden Begünstigungen zugleich um Beihilfen i.S. des EU-Beihilferechts handelt, ist dies jeweils bei der EU-Kommission anzuzeigen.

Hinweis: Strom- sowie Energiesteuerentlastungen für 2021 müssen bis zum 31.12.2022 beantragt werden. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist!

Auswirkungen von Power Purchase Agreements auf handelsrechtliche Jahresabschlüsse

Power Purchase Agreements (PPAs) sind komplexe langfristige Stromlieferverträge, die insbesondere durch die Klimaschutzziele der Bundesregierung mit dem sog. Osterpaket und dem am 28.07.2022 im Bundesanzeiger veröffentlichten Erneuerbaren-Energien-Gesetz (EEG 2023) zum Ausbau der erneuerbaren Energien am Bruttostromverbrauch auf mindestens 80 % bis zum Jahr 2030 an Bedeutung gewinnen.

Herausforderungen für die Gestaltung von PPAs

Aufgrund des mit dem EEG 2023 eingeläuteten schleichenden Endes der Förderung erneuerbarer Energien und dem Ausbau von Anlagen, die ohne eine EEG-Förderung geplant werden, überdenken Erzeuger und Energieversorgungsunternehmen ihre etablierten Geschäfts- und Vermarktungsmodelle. Auf der einen Seite ist insbesondere durch die gestiegenen Nachhaltigkeitsanforderun-

gen im Industriebereich und im Gewerbe (u. a. grüne Herkunftsnachweise) ein steigender Bedarf an grünem Strom zu verzeichnen und auf der anderen Seite bestehen erhebliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Preisänderungsrisiken für den Kauf oder Verkauf von Strom am Strommarkt (Börse und OTC). Verstärkt werden diese Unsicherheiten durch die aktuellen Entwicklungen (u. a. Übergewinnabschöpfung und Strompreisbremse), um den durch den Ukraine-Krieg weiter gestiegenen Marktpreisen für Strom und Gas entgegenzuwirken.

Sowohl für Anlagenbetreiber, die eine Vermarktung zu stabilen Preisen vorsehen, als auch für die Verbraucher wie z. B. Energieversorgungsunternehmen, die sich gegen eine hohe Volatilität der Strombezugspreise absichern wollen, stellen langfristige PPAs eine vielversprechende Möglichkeit dar, um langfristige Planungssicherheit zu erreichen. Fragen ergeben sich in diesem Zusammenhang insbesondere zur handelsrechtlichen

Beurteilung verschiedener Gestaltungsformen und wie ggf. die Energiemengen in ein Portfolio integriert werden können.

Unterschiedliche Ausprägungen von PPAs

Üblicherweise werden PPAs wie folgt unterteilt:

			
<ul style="list-style-type: none">▶ Onsite: Direkte Leitung zwischen Abnehmer und Erzeuger▶ Offsite: Lieferung über das öffentliche Netz	<ul style="list-style-type: none">▶ Physisch: Physische Lieferung von Strom und Herkunftsnachweisen▶ Finanziell/Virtuell: Keine physische Lieferung. Nur preisliche Absicherung	<ul style="list-style-type: none">▶ Corporate: Direkter Vertrag zwischen Erzeuger und Abnehmer▶ Utility/Sleeved: Energieversorgungsunternehmen zwischen Erzeuger und Abnehmer	<ul style="list-style-type: none">▶ Neuanlagen: Solar- oder Windanlagen. Meist langfristige Verträge▶ Bestandsanlagen: Post EEG oder Wasserkraft. Meist kurzfristige Verträge

Für Energieversorgungsunternehmen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften bilanzieren, steht insbesondere der Abschluss von physischen PPAs zur Abdeckung des physischen Bedarfs an benötigter Energie mit Herkunftsnachweisen (HKNs) im Vordergrund.

Für Energieversorgungsunternehmen ist derzeit die Reduzierung von Strompreissrisiken dergestalt möglich, dass Bezugsverträge als PPAs

- ▶ für die eigene Stromversorgung (z. B. eine Biogasanlage) verwendet (**Variante 1**) oder
- ▶ als Teil eines Back-to-back-Geschäftes betrachtet (**Variante 2**) oder
- ▶ Bestandteil eines Portfolios (**Variante 3**)

werden.

Handelsrechtliche Beurteilung

▶ Variante 1 – Eigenverbrauch

Bei langfristigen Strombezugsverträgen handelt es sich um schwebende Geschäfte, die grundsätzlich nach § 252 HGB einzeln und imparitatisch zu bewerten sind. Wird der bezogene Strom für eigene Zwecke verwendet, ist der Strombezugsvertrag gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB zu jedem Stichtag einzeln zu bewerten. Es besteht dann grundsätzlich eine Verpflichtung zur Bildung einer Drohverlustrückstellung, wenn der aus einem Börsen- oder Marktpreis abgeleitete Wert bzw. der beizulegende Wert der zu erlangenden Sachleistung unter dem Wert der Gegenleistung (z. B. den zukünftigen Kosten der Energieerzeugung) liegt.

Wird allerdings vom Bilanzierenden nachgewiesen, dass der bezogene Strom mindestens kostendeckend am Absatzmarkt veräußert werden kann, kann auf die Bildung einer Drohverlustrückstellung verzichtet werden.

Für den Bezug der Strommengen über ein PPA bedeutet das, dass so lange keine Bilanzierung erfolgt, wie entweder der Strom mindestens kostendeckend verkauft werden kann oder die mit dem Strom produzierten Güter (z. B. Biogas) mit gewinnbringender Marge verkauft werden können. Sobald dies nicht mehr

der Fall ist – z. B. wenn der Strompreis oder der Preis für Biogas auf der Absatzseite so stark sinkt, dass eine Kostendeckung nicht mehr gegeben ist –, ist eine Bewertung nach allgemeinen Grundsätzen – also einzeln und imparitatisch – in Form der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 HGB vorzunehmen.

▶ Variante 2 – Back-to-back-Geschäft

Ein langfristiger Strombezugsvertrag kann dazu genutzt werden, ein Absatzgeschäft „back-to-back“ abzusichern. In diesem Fall wird aus Sicht des Risikomanagements der Strombezugsvertrag als Sicherungsgeschäft für das Grundgeschäft Stromabsatz betrachtet.

Handelsrechtlich besteht dann nach Auffassung des IDW ein Wahlrecht, die beiden Verträge als Bewertungseinheit (Fair Value Hedge) zu behandeln oder aber die beiden Verträge einzeln und imparitatisch zu bewerten. Im Fall der Einzelbewertung gelten die in Variante 1 dargestellten Regelungen.

Für die Bildung einer Bewertungseinheit zwischen Stromabsatz (Grundgeschäft) und Strombezugsvertrag (Sicherungsgeschäft) müssen die folgenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. IDW RS HFA 35, Rn. 25-64):

- ▶ Sicherungs- und Grundgeschäft müssen grundsätzlich demselben Risiko ausgesetzt sein,
- ▶ Dokumentation der Sicherungsbeziehung mit den wesentlichen Vertragsdaten von Grund- und Sicherungsgeschäft,
- ▶ Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung,
- ▶ Durchhalteabsicht.

Für ein Back-to-back-Geschäft ist dann keine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden, wenn aus beiden Geschäften zusammen eine mindestens ausgeglichene Marge erzielt wird. In allen anderen Fällen – und das gilt auch für die Zeiträume, für die aufgrund mangelnder Liquidität noch keine Sicherungsbeziehung hergestellt werden kann – ist eine imparitatische Bewertung von Grund- und Sicherungsgeschäft vorzunehmen.

Grundsätzlich ist im Fall von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB eine zweistufige Bewertung und die Bewertung des ineffektiven Teils der Bewertungseinheit nach den allgemeinen Einzelbewertungsgrundsätzen vorzunehmen (vgl. IDW RS HFA 35, Rn. 65-74). Positive und negative Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft dürfen für den ineffektiven Teil nicht saldiert werden.

Für die bilanzielle Darstellung der abgesicherten Risiken ist bei Energieversorgungsunternehmen i.d.R. nur die Einfrierungsmethode zulässig, da die abzusichernden Grundgeschäfte zum Teil mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen sind, die nicht bilanziell abgebildet werden (vgl. IDW RS HFA 35, Rn. 75).

▶ Variante 3 – Portfolio

Häufig sind bei Energieversorgungsunternehmen die formellen Voraussetzungen zur Bildung von bilanziellen Bewertungseinheiten nicht gegeben. Dennoch wird die Zusammenfassung schwebender Energiebeschaffungs- und / oder Energieabsatzgeschäfte als Bewertungseinheit bei diesen Unternehmen als vertretbare Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 HGB angesehen, da in vielen dieser Fälle dennoch eine Sicherungswirkung von (Vertrags-)Portfolios besteht.

Um das Portfolio abweichend vom Einzelbewertungsgrundsatz bewerten zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. IDW RS ÖFA 3, Rn. 17-38):

- ▶ Sicherungswirkung durch Gleichartigkeit der abgesicherten Risiken,
- ▶ Übereinstimmung mit dem Risikomanagement des EVU und
- ▶ Deckungsbeitragsrechnung.

Die in dem Portfolio zusammengefassten Geschäfte müssen demselben Risiko bzw. denselben Risiken sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht unterliegen.

Da PPAs oft eine Laufzeit haben, die über den Zeitraum hinausgeht, für den sich Absatzpreise feststellen lassen (liquider Zeitraum), kann nur für den Teil des Vertrages, für den bereits Preise auf der

Absatzseite vorliegen, eine Sicherungswirkung im Vertragsportfolio vorliegen (zeitlicher Zusammenhang). Entsprechendes gilt für ungleiche Volumina von Strombezugs- und Stromabsatzgeschäft. Die Vertragsteile, für die keine Sicherungsbeziehungen bestehen, sind nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen imparitätlich und einzeln zu bewerten.

Die Unternehmen müssen außerdem nachweisen, dass die Portfoliobildung im Einklang mit dem Risikomanagement des Unternehmens steht. Im Risikomanagement muss das Portfolio von der Risikostrategie bis zur Risikoberichterstattung berücksichtigt werden. Insbesondere müssen die bestehenden Volumina der Beschaffungsmengen bzw. Erzeugungsmengen dem Absatz bzw. Eigenverbrauch pro Lieferjahr gegenübergestellt und die über- oder unterschreitenden Mengen identifiziert werden. In Übereinstimmung mit dem Risikomanagement des Unternehmens kann für den Teil, für den bei Vertragsabschluss noch keine Einbeziehung in ein Portfolio möglich ist, bei vorliegender Liquidität ein sukzessiver Einbezug in das Portfolio erfolgen.

Für jedes Vertragsportfolio ist eine angemessene, funktionsfähige und dokumentierte Deckungsbeitragsrechnung vorzunehmen. Verschiedene Vertragsportfolien sind sachgerecht voneinander abzugrenzen. Wichtig ist, dass die Struktur der Deckungsbeitragsrechnung der wirtschaftlichen Risikosteuerung entspricht. Eine Überleitung zur Gewinn- und Verlustrechnung muss möglich sein, d. h. es dürfen nur aufwandsgleiche Kosten und ertragsgleiche Leistungen berücksichtigt werden. Der Ansatz von kalkulatorischen Kosten ist somit nicht zulässig. Des Weiteren sind Plan- / Ist-Vergleiche durchzuführen und zu dokumentieren.

Hinweis: Aufgrund der derzeit schlecht abschätzbaren weiteren Entwicklung der regulatorischen Rahmenbedingungen (Stichwort: Übergewinnabschöpfung) und der Preisentwicklungen am Strommarkt (Stichwort: Strompreisbremse) sind insbesondere langfristige Planungen systemimmanent mit hohen Unsicherheiten verbunden. Sofern die Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten oder Portfolien nicht mehr gegeben sind, ist der Einzelbewertungsgrundsatz anzuwenden.

Bei einem Einbezug von Finanzinstrumenten in eine Bewertungseinheit ist im Lagebericht (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB) darüber zu berichten. Danach soll im Lagebericht auf die Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft einschließlich der Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, hingewiesen werden. Auf die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist, muss eingegangen werden. Qualitative Angaben sind ausreichend.

Bei Bildung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB sind im Anhang sowohl Angaben zur Bilanzierungs- und Bewertungsmethode (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB) als auch die Angaben nach § 285 Nr. 23 HGB – sofern sie nicht im Lagebericht gemacht werden – auszuweisen.

Exkurs: Bilanzierung von Power Purchase Agreements nach IFRS

Da PPAs bilateral und „over-the-counter“ abgeschlossen werden, können die Vertragsparteien die Vertragsmodalitäten (z. B. Laufzeit, Volumen, Preismechanismus) sehr flexibel gestalten. Aufgrund der Vielzahl an Gestaltungsmöglichkeiten der PPAs kann die konkrete Bilanzierung stark variieren. Dabei ist auch zwischen Erzeuger, Energiehändler und Verbraucher unterscheiden. Grundsätzlich wird daher eine genaue Analyse des Vertrags und des zugrunde liegenden Geschäftsmodells empfohlen. Bei der Würdigung der Bilanzierung nach IFRS sollte wie folgt vorgegangen werden:

Im ersten Schritt wird der Vertrag auf Vorliegen eines Leasingverhältnisses im Sinne des IFRS 16 untersucht.

Im zweiten Schritt erfolgt die Analyse, inwieweit ein PPA für die jeweilige Vertragspartei (aus Sicht des Käufers und Verkäufers) wie ein Finanzinstrument gemäß IFRS 9 zu behandeln ist und somit eine Fair Value Bewertung zu erfolgen hat.

Diese Variante könnte insbesondere für Energiehändler und Verbraucher relevant sein. Bei klassischen Energieversorgern werden die

Energiebeschaffungsverträge überwiegend für Zwecke des Empfangs oder der Lieferung nicht finanzieller Posten geschlossen, um den erwarteten physischen Bedarf zur Belieferung der Kunden abzudecken („own use exemption“) und unterliegen insoweit nicht den Regelungen des IFRS 9. Findet IFRS 9 keine Anwendung, ist der Vertrag als schwebendes Geschäft unter Anwendung von IAS 37 und IFRS 15 zu behandeln. Diese Form der Bilanzierung führt dazu, dass Marktwertänderungen nicht erfasst werden, es sei denn, es liegt ein drohender Verlust vor. Daher wird diese Form der Bilanzierung oftmals von Energieerzeugern und Industrieunternehmen präferiert.

IDW RS EFA 1: Rechnungslegung nach § 6b und § 28k EnWG sowie § 3 Abs. 4 MsbG

Der Energiefachausschuss (EFA) im IDW hat den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung nach § 6b und § 28k Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) und § 3 Abs. 4 Messstellenbetriebsgesetz (MsbG) (IDW ERS EFA 1) am 11.01.2022 verabschiedet. IDW ERS EFA 1 behandelt sowohl die Besonderheiten der Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach § 6b EnWG und § 3 Abs. 4 MsbG, die bisher in IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung nach § 6 Energiewirtschaftsgesetz (IDW RS ÖFA 2) niedergelegt sind, als auch die Besonderheiten der Rechnungslegung von Betreibern von Wasserstoffnetzen nach § 28k EnWG.

Berücksichtigung der Beschlüsse des OLG Düsseldorf

Im Sommer 2021 hat der EFA die IDW RS ÖFA 2 bewusst nur punktuell geändert, um die Beschlüsse des OLG Düsseldorf vom 28.04.2021 (Az. 3 Kart 132/20, Az. Kart 23/20, Az. 3 Kart 83/20) zur Behandlung von energiespezifischen Dienstleistungen zeitnah zu berücksichtigen. Das Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben und zur Regelung reiner Wasserstoffnetze im Energiewirtschaftsgesetz

ist in der IDW RS ÖFA 2 noch nicht berücksichtigt. Das Gesetz sieht u. a. Änderungen des § 6b EnWG vor (z. B. Aufnahme der zusätzlichen Tätigkeit „Ladepunkte für Elektromobile“) und führt zudem eine buchhalterische Entflechtung für bestimmte Betreiber von Wasserstoffnetzen (§ 28k EnWG) ein. Vor diesem Hintergrund hat der EFA die bisherige IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung umfangreich überarbeitet und beschlossen, die ursprüngliche Bezeichnung „IDW RS ÖFA 2“ in IDW ERS EFA 1 abzuändern.

Neue Inhalte

Die neue, vom EFA am 30.08.2022 verabschiedete Stellungnahme zur Rechnungslegung IDW RS EFA 1 ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen, anwendbar. Eine vorzeitige Anwendbarkeit ist zulässig.

Messstellenbetreiber sind grundzuständige Messstellenbetreiber oder Dritte, die die Aufgabe des Messstellenbetriebs durch Vertrag nach § 9 MsbG wahrnehmen, sog. wettbewerbliche Messstellenbetreiber. § 3 Abs. 4 Satz 2 MsbG verpflichtet nur die grundzuständigen Messstellenbetreiber – dies sind in der Regel die Verteilnetzbetreiber vor Ort – zur buchhalterischen Entflechtung. Der

Netzbetreiber kann die Grundzuständigkeit für moderne Messeinrichtungen und intelligente Messsysteme gemäß § 43 MSbG auf ein anderes Unternehmen übertragen, das dann verpflichtet ist, § 3 Abs. 4 MsbG sowie die Vorgaben zur buchhalterischen Entflechtung zu beachten.

Betreiber von Wasserstoffnetzen sind gemäß § 3 Nr. 10b EnWG natürliche oder juristische Personen, die die Aufgabe des Transports oder der Verteilung von Wasserstoff wahrnehmen und verantwortlich sind für den Betrieb, die Wartung sowie erforderlichenfalls den Ausbau des Wasserstoffnetzes. Als Wasserstoffnetz ist dabei ein Netz zur Versorgung von Kunden ausschließlich mit Wasserstoff, unabhängig von der Art bzw. der Farbe des Wasserstoffes, zu verstehen, das grundsätzlich für die Versorgung jedes Kunden offensteht (§ 3 Nr. 39a EnWG). Kundenspezifische geschlossene Wasserstoffnetze sowie die Versorgung bestimmbarer Kunden unterliegen nicht dem Anwendungsbereich. Derzeit sind reine Wasserstoffnetze noch die Ausnahme und die Beimischung von Wasserstoff in das Gasnetz bleibt unberührt bzw. ist weiterhin innerhalb des bestehenden Rechtsrahmens möglich.

	IDW RS EFA 1	IDW RS ÖFA 2 n.F.
Betroffene Unternehmen	Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen	Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen
	Rechtlich selbständige Netzbetreiber	Rechtlich selbständige Netzbetreiber
	Betreiber von Gasspeicheranlagen	Betreiber von Gasspeicheranlagen
	Grundzuständige Messstellenbetreiber (§ 3 Abs. 4 MsbG)	–
	Betreiber von Wasserstoffnetzen (§ 28k EnWG)	–

Der Betreiber muss durch schriftliche oder elektronische Erklärung gegenüber der Bundesnetzagentur (BNetzA) erklären, dass die Wasserstoffnetze der Regulierung nach Teil 3b EnWG „Regulierung von Wasserstoffnetzen“ unterliegen sollen (§ 28j Abs. 3 EnWG). Diese Erklärung (Opt-in) ist Grundvoraussetzung für die Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften des EnWG und damit der Regelungen des § 6b EnWG (§ 28k EnWG).

Neben der buchhalterischen Entflechtung von Wasserstoffnetzen kann in bestimmten Fällen sogar eine weitergehende rechtliche Trennung notwendig werden. Ein Stadtwerk darf zwar ein Wasserstoffnetz im eigenen Vermögen haben, allerdings muss die Wasserstoffherzeugung, Wasserstoffspeicherung und der Wasserstoffverbrauch rechtlich entflochten werden. Eine weitere rechtliche Entflechtung von anderen Tätigkeiten, wie bspw. die Erzeugung von Strom oder der Betrieb von Gasnetzen, ist nicht vorgesehen.

Hinweis: Die Ausübung des Wahlrechts will wohl überlegt sein, da sich damit die Wasserstoffnetzbetreiber dem Regulierungsregime der neuen Wasserstoffnetzentgeltverordnung (H2NEV) zur Ermittlung der Netzentgelte, ähnlich wie im Bereich der Strom- und Gasverteilnetze, unterwerfen. Bisher wurde von dem Wahlrecht kaum Gebrauch gemacht. Bei der Beschlusskammer 7 der Bundesnetzagentur (BNetzA) ist aktuell nur ein abgeschlossenes Verfahren gelistet.

BGH bestätigt Festlegung der Bundesnetzagentur zu § 6b EnWG

Mit Beschlüssen vom 19.07.2022 (Az. EnVR 29/21 und EnVR 33/21) hat der BGH die Rechtsbeschwerde gegen Entscheidungen des OLG Düsseldorf zurückgewiesen. Das OLG Düsseldorf hatte zwei Festlegungen der BNetzA bestätigt, mit denen die BNetzA sowohl für Strom als auch für Gas Vorgaben für die Gestaltung von Jahresabschlüssen im Zusammenhang mit § 6b EnWG aufgestellt hat.

Die Festlegungen der BNetzA

Die Beschlusskammern 8 (Netzentgelte Strom) und 9 (Netzentgelte Gas) der Bundesnetzagentur (BNetzA) haben mit zwei Festlegungen (Az. BK8-19/00002-A, im Folgenden: „Festlegung Strom“ und Az. BK9-19613-1, im Folgenden: „Festlegung Gas“) am 25.11.2019 gemäß § 6b Abs. 6 i. V. m. § 29 Abs. 1 EnWG zusätzliche Vorgaben für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen von vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbständigen Netzbetreibern aufgestellt.

Die Festlegungen sehen vor, dass ein Unternehmen, das lediglich energiespezifische Dienstleistungen konzernintern gegenüber einer Netzgesellschaft erbringt, verpflichtet

ist, einen Tätigkeitsabschluss zu erstellen. Die Festlegungen richten sich an die durch § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG verpflichteten Unternehmen, sofern diese Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 EnWG ausüben. Unabhängig von größenabhängigen Erleichterungen müssen die Adressaten den Jahresabschluss, ggf. Lagebericht sowie die Tätigkeitsabschlüsse durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen.

Die Entscheidung des OLG Düsseldorf

Im Beschwerdeverfahren hat das OLG Düsseldorf entschieden, dass die in der jeweiligen Tenorziffer 4 der Festlegungen angeordnete Verpflichtung, die Prüfung des Jahresabschlusses um die Prüfung entsprechender Angaben und Erläuterungen nach den Tenorziffern 4.1 bis 4.6 zu erweitern, von der Ermächtigungsgrundlage in § 6b Abs. 6 i. V. m. § 29 Abs. 1 EnWG umfasst sei. Insbesondere bewegten sich die den Unternehmen dort auferlegten Pflichten im Rahmen der Zweckbestimmung des § 6b EnWG und seien rein tatsächlich durchführbar. Nach den Beschlüssen umfasst die Ermächtigung der BNetzA auch den Erlass zusätzlicher Bestimmungen, die den Prüfungsgegenstand einer Jahresabschlussprüfung betreffen, wie Aspekte der Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG.

Die Beschlüsse des BGH

Der BGH hat mit zwei Beschlüssen vom 19.07.2022 (Az. EnVR 29/21 und EnVR 33/21) die Rechtmäßigkeit der BNetzA-Festlegungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen bestätigt. Danach besteht die Pflicht zur Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse bereits nach § 6b Abs. 3 EnWG und wurde nicht durch die BNetzA statuiert. Die Aufnahme und das Testat der ergänzenden Angaben und Erläuterungen aus den Festlegungen in den Prüfungsbericht oder einen Ergänzungsband durch den Abschlussprüfer sind nach Ansicht des BGH rechtmäßig. Das Gesetz ermächtigt die BNetzA zur Festlegung von Bestimmungen zur Ausgestaltung von Prüfungstätigkeiten. Diese umfassen die Angaben zu verbundenen vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen, zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Tätigkeitsbereiche, zu fortwirkenden Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen von verbundenen Unternehmen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich, zum Rückstellungsspiegel und zu Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zu einem Tätigkeitsbereich.

Entflechtungserfordernis für Katalogtätigkeit „Ladepunkte“ und Tätigkeitsverbote für Netzbetreiber

Bereits mit Wirkung zum 27.07.2021 wurde § 6b Abs. 3 EnWG um die Tätigkeit „Entwicklung, Verwaltung oder Betrieb von öffentlichen Ladepunkten für Elektromobile nach § 7c Abs. 2 EnWG“ erweitert. Netzbetreibern ist u. a. der Betrieb von Ladepunkten untersagt. Wie wirkt sich das auf die Jahresabschlüsse integrierter Unternehmen aus?

Entflechtungserfordernis gemäß § 6b Abs. 3 EnWG

Die Katalogtätigkeiten des § 6b Abs. 3 EnWG sind mit Wirkung zum 27.07.2021 um die Tätigkeit „Entwicklung, Verwaltung oder Betrieb von öffentlichen Ladepunkten für Elektromobile nach § 7c Abs. 2 EnWG“ (nachfolgend: Tätigkeit Ladepunkte) erweitert worden. Betreiber von Elektrizitätsverteilernetzen dürfen weder Eigentümer von öffentlichen Ladepunkten sein noch diese entwickeln, verwalten oder betreiben, es sei denn, es liegen private Ladepunkte, die für den Eigengebrauch bestimmt sind, oder regionales Marktversagen vor und die BNetzA hat eine entsprechende Genehmigung erteilt. Aufgrund der Übergangsvorschrift in § 118 Abs. 34 EnWG gelten Ladepunkte, die bereits vor dem 27.07.2021 entwickelt, verwaltet oder betrieben worden sind, bis zum 31.12.2023 als aufgrund regionalen Marktversagens genehmigt.

Private Ladepunkte führen nicht zur Verpflichtung zur Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen für die Tätigkeit Ladepunkte. Für Ladepunkte, die vor dem 21.07.2021 entwickelt, verwaltet oder betrieben wurden, muss bis zum Geschäftsjahresende 2023 ein Tätigkeitsabschluss Ladepunkte erstellt, geprüft und offengelegt werden. Ladepunkte mit Genehmigung der BNetzA unterliegen uneingeschränkt der Pflicht zur Erstellung, Prüfung und Offenlegung.

Im Gegensatz zu den Erfordernissen für öffentliche Ladepunkte, wonach gesonderte Tätigkeitsabschlüsse aufzustellen sind, dürfen private Ladepunkte grundsätzlich in die bisher aufgestellten Tätigkeitsabschlüsse einbezogen werden. Private Ladepunkte können auch einem Tätigkeitsbericht im Sinne des § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 EnWG zugeordnet werden, sofern ausschließlich Firmenfahrzeuge geladen werden, die für Zwecke dieses Tätigkeitsbereiches eingesetzt werden.

Reichweite des Tätigkeitsverbots

Nach wie vor ist nicht geklärt, ob das Tätigkeitsverbot des § 7c EnWG nur für entflochtene Netzbetreiber oder auch für vertikal integrierte Unternehmen gilt.

Es wird vertreten, dass der Gesetzgeber es lediglich versäumt habe, klarzustellen, dass das grundsätzliche Verbot des § 7c EnWG für diese Unternehmen nicht gilt (vgl. Drouet/Thye, Neue Regelungen für den Netzbetrieb und für selbständige Betreiber von Interkonnektoren durch die EnWG-Novelle 2021, IR 2021, S. 218). Damit ist aber noch nicht geklärt, ob integrierte Unternehmen für den rechtlich nicht entflochtenen Tätigkeitsbereich „Ladepunkte“ einen Tätigkeitsabschluss aufstellen müssen oder nicht. In der Praxis argumentieren einige integrierte Versorger, dass bei der Auslegung des § 7c EnWG nicht auf die rechtliche Einheit, sondern auf die Marktrolle innerhalb der Gesellschaft abzustellen sei. Da Ladepunkte ohnehin regelmäßig dem Vertrieb und nicht der Elektrizitätsverteilung zugeordnet seien, bestünde in diesen Fällen keine Pflicht für die Erstellung und Veröffentlichung eines separaten Tätigkeitsabschlusses „Ladepunkte“, sondern die Kontentrennung der Tätigkeit „Vertrieb“ einschließlich der Ladepunkte würde ausreichen. Dagegen wird vorgetragen, dass nach § 7c Abs. 1 Satz 1 EnWG grundsätzlich der Betreiber von Elektrizitätsverteilernetzen nicht Eigentümer von Ladepunkten für Elektromobile sein dürfe. Eine rechtlich unselbständige Organisationsein-

heit kann aber zivilrechtlich gar nicht Eigentümerin sein, sondern nur die rechtliche Einheit als solche.

Hinweis: Nicht entflochtene Unternehmen, die keinen Tätigkeitsabschluss „Ladepunkte“ aufstellen, sollten ihre Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden in der Verfahrensbeschreibung zu den Tätigkeitsabschlüssen transparent machen, da ansonsten der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil modifizieren müsste. Ein Verweis auf allgemeine Unterlagen reicht in der Regel nicht aus. Vielmehr sollte eine ausführliche rechtliche Begründung, die die Gegebenheiten des Unternehmens berücksichtigt, angegeben werden.

Weitere Fragen ergeben sich aus der Auslegung der Beschlüsse des OLG Düsseldorf vom 28.04.2021 (Az. 3 Kart 132/20, Az. Kart 23/20, Az. 3 Kart 83/20) und des BGH vom 19.07.2022 (Az. EnVR 29/21 und EnVR 33/21) im Zusammenhang mit der Erbringung sog. energiespezifischer Dienstleistungen. Danach hat ein Unternehmen i.S.d. § 6b Abs 1 Satz 1 EnWG (vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen), das energiespezifische Dienstleistungen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Ladepunkte eines verbundenen, vertikal integrierten Unternehmens erbringt, diese energiespezifischen Dienstleistungen seinem Tätigkeitsbereich Ladepunkte zuzuordnen und einen entsprechenden Tätigkeitsabschluss aufzustellen (vgl. vorgehender Beitrag). Demgegenüber muss der Erbringer von energiespezifischen Dienstleistungen jedoch keinen Tätigkeitsabschluss Ladepunkte aufstellen, wenn er zwar Ladepunkte entwickelt, verwaltet oder betreibt, er aber selbst kein Betreiber von Elektrizitätsverteilernetzen ist und auch keine energiespezifischen Dienstleistungen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Ladepunkte eines verbundenen, vertikal integrierten Unternehmens erbringt.

IMPRESSUM

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel. +49 711 2049-0

Redaktion:

Torsten Janßen, Tel. +49 228 85029-212
Christoph Germer, Tel. +49 403 7097-230
Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535
novusenergie@ebnerstolz.de

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newsletter oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.

Fotonachweis:

©www.gettyimages.com

